

## 1．環境会計の課題について

### 1 - 1 環境会計に関する課題の整理

環境会計に関するガイドラインが発行されて以来、多くの企業が環境会計を導入し、それと同時にガイドラインについていくつかの課題が指摘されてきた。ガイドラインの改訂についての意見は多様であるが、課題の整理にあたってまずは環境会計の利用者（読み手）における利用目的をより明確にすべきであり、また、他省庁や諸団体が作成した環境会計ガイドラインとの位置づけの整理を行うことで、中長期的な改訂の手順・ロードマップを示すことが重要である。

環境会計ガイドラインにおいては、外部報告のためのガイドラインと内部活用のためのガイドラインとを明確に区別することが適当である。特に、環境保全コストについては、集計対象範囲の明確化等のより焦点をあてて検討すべきである。一方で、環境会計が有効に活用されるためには、環境保全コスト単独ではなく環境保全効果との関係性を高めるための検討が必要である。

次頁の図表1「環境会計の課題」は、環境会計研究会において議論された環境会計の課題について、「全般」的な課題と「各論」に分類し、整理したものである。「全般」的な課題には、環境会計の体系に関わる課題及び環境会計ガイドラインの基準化に関わる課題をあげた。また、「各論」の課題としては、現行ガイドラインの考え方をより精緻化するもの及び現行ガイドラインに新たな考え方を導入するものに分けることができる。

1 - 2 .「全般的な課題」及び1 - 3 .「各論の課題」においては、この図表1にしたがい、個々の課題を解説し、2 .「ガイドライン改訂に向けた留意点」では、これらの課題のうち早期に解決すべき課題について、ガイドライン改訂にあたっての留意点として、具体的な改訂の方向性を示している。なお、環境会計ガイドラインは既に多くの企業が活用しており、改訂においては既存の取組への影響を十分に勘案する必要がある。

図表 3 環境会計の課題

課題				
全般	体系	環境会計の構成要素の対象の明確化		対象とするコストの基本的な考え方の検討
		フロー情報 の見直し(コスト 対効果の 類型)	環境保全活 動等の対応	環境保全活動との関係性を高めたコスト分類の検討
				環境保全活動との関係性を高めた効果の分類の検討
				環境保全活動との関係性を高めためコスト対効果のあり方検討
			維持的コスト の効果対応	維持的コストに対応した効果の開示のあり方の検討
				コストの性質に応じたコスト分類の検討
		ストック情報の反映	過去の環境保全投資の結果を示す手法の検討	
			将来の環境リスクの状況を示す手法の検討	
			環境資産と環境負債の関係のあり方検討	
			フロー情報と関係付けた体系の検討	
事業活動に伴う累積的な環境損傷と社会的コストとの関係の検討				
標準化	ガイドラインの標準的部分の抽出		外部報告用ガイドラインのあり方の検討	
	グローバルスタンダードの形成		日本における環境会計の海外発信、国際的調和に関する検討	
各論	現行ガイドラインの考え方をより精緻化するもの	集計範囲及び算定方法等の基準の明確化	環境保全コスト	集計対象範囲の明確化の検討
			環境保全効果	環境会計における環境保全効果の指標のあり方の検討
				製品の使用時、廃棄時における環境保全効果の算定方法の検討
		経済効果	推定的効果の対象範囲、算定方法の検討	
		内部活用		外部報告と内部活用の基本的考え方の検討
				内部集計結果の外部報告情報へのリンク方法の検討
		連結での開示	連結の範囲	組織範囲決定の基本的考え方の検討
	集計方法		連結グループ内取引の消去の考え方(環境保全コスト及び経済効果)	
			連結グループ内取引の消去の考え方(環境保全効果)	
	現行ガイドラインに新たな考え方を導入するもの	環境保全効果の統合指標	環境保全効果の統合指標	環境保全効果の統合指標のあり方についての検討
			環境効率性	環境効率の概念を用いた指標の設定方法の検討
			貨幣換算	貨幣換算の方法の検討
		環境ビジネス	コスト	環境ビジネスの定義の明確化
				環境ビジネスにおける環境保全コストの範囲、測定方法の検討
環境保全効果			環境ビジネスによる環境保全効果の範囲、測定方法の検討	
財務会計との連携		経済効果	環境ビジネスによる経済効果の範囲、測定方法の検討	
		財務会計と環境会計の連携についての検討		
		集計作業における連携方法の検討		
排出量取引の取り扱い		環境会計における取り扱いの検討		
	集計方法の検討			

時期の目安のうち、短期とは次回改訂において解決を目指すもの。

ガイドラインへの反映の方法(例)	時期の目安
環境会計の利用目的の提示とそれを踏まえたコスト及びその比較対象に関する統一的な考え方の提示。環境保全コストのより厳密な対象の提示。	短期
(外部) 環境保全活動との関係性を高めたコスト対効果の開示のあり方の提示 (内部) 環境保全活動との関係性を高めたコスト及び効果の分類、対象範囲の提示	短期
(外部) 維持的コストと効果の開示のあり方の提示	
(外部及び内部) コスト分類の修正	
(外部及び内部) 環境保全投資の累積結果の開示のあり方の提示	短期
(外部及び内部) 研究報告の紹介	中長期
(外部) 環境会計における環境負荷総量の開示のあり方の提示	
(外部) 外部報告用ガイドラインの策定	中長期
(外部) 目的基準による環境保全コストの範囲、差額集計のあり方の提示 恣意性を排除したより厳密な環境保全コストの算定方法の提示	短期
(外部) 算定の基本的考え方と開示方法の提示	短期
(外部) 算定の基本的考え方と開示方法の提示 (内部) 推定的効果の活用手法の紹介	中長期
(内部) 内部集計用フォーマットの提示、海外ガイドラインにおける内部活用手法の紹介、 環境保全投資に対応する経済効果の評価手法の紹介	短期
(外部) 基本的考え方と複数の手法の提示	
(外部及び内部) 研究報告の紹介、各社における指標の設定と活用方法の事例紹介	短期
(外部) 基本的考え方、手法の提示、別枠での開示のあり方の提示	中長期
(外部及び内部) 財務会計の項目に則した環境会計の項目の設定	中長期
(外部及び内部) 基本的考え方、手法の提示、開示のあり方の提示	中長期

## 1 - 2 全般的な課題

ここからは、前頁にて整理した課題を個別に解説する。

### (1) 体系

#### 環境会計の構成要素の対象の明確化

現在取り組まれている環境会計には、対象範囲が不明確なものも多く、ガイドラインにおいて環境会計の構成要素の対象を明確にすべきとの課題が指摘されている。とりわけ、環境保全コストについて、その対象範囲を厳密にすべきという意見があるが、こうした対象範囲の検討においては、環境会計の利用目的に留意する必要がある。

#### ( 具体的課題 )

- 対象とする環境保全コストの基本的な考え方の検討

#### ( 課題への対応方法 )

- 環境会計の利用目的を提示し、それを踏まえたコスト及びその比較対象に関する統一的な考え方を提示する。
- 特に環境保全コストにおける「環境保全」の範囲を明確にし、より厳密なコストの対象を提示する。

#### ( 背景となるニーズ )

外部：環境保全活動を評価する際、環境保全コスト等の企業間比較や時系列での比較をするニーズ。

内部：環境会計の情報をより明確に捉え、自社の環境保全活動の自己評価に活用するニーズ。

#### フロー情報の見直し(コスト対効果の類型)

##### ア) 環境保全活動等の対応

環境保全コストと効果の関係は必ずしも明確ではなく、効果と対応させることが困難なコストが存在する。このため、環境保全活動とコスト集計項目及び環境保全効果の関連付けを行い、各々の対応関係を明確にした上で、コスト対効果のタイプのあり方を検討する。その上で、集計フォーマットにおけるコスト分類を環境活動別に見直すことを検討する。

#### ( 具体的課題 )

- 環境保全活動との関係性を高めたコスト分類の検討
- 環境保全活動との関係性を高めた効果の分類の検討
- 環境保全活動との関係性を高めたコスト対効果のあり方検討

(課題への対応方法)

外部：コスト対効果の集計結果の関係性を高めた、開示用の集計フォーマットの見直し

内部：環境保全活動との関係性を高めたコスト及び効果の分類、対象範囲の提示

(背景となるニーズ)

外部：環境保全活動を評価する際、活動のコストと効果を対比して評価するニーズ。

内部：個々の環境保全活動のコストと効果を対比させ、より効率的な環境保全活動に役立てるニーズ。

イ) 維持的コストの効果対応

現在の環境会計の体系では、維持的なコストに対応する効果が適切に評価できない。環境活動の成果を適切に評価するため、維持的なコストと他の環境保全コストとの関係の明確化、維持的なコストとその効果との対比の方法、維持的なコストに対応する効果の表現方法等を検討する。

また、現在の環境保全コスト集計表には、環境保全のためには削減することが望ましいコスト、環境保全効果をさらに高めるために企業が一時的に増加やむなしとするコスト等、同じ環境保全に要したコストであっても性格の異なるものが混在する。そのため、コスト分類を性質別に見直す。

(具体的課題)

- 維持的コストに対応した効果の開示のあり方の検討
- コストの性質に応じたコスト分類の検討

(課題への対応方法)

外部：維持的コストと効果の開示のあり方の提示

外部及び内部：コスト分類の見直し

(背景となるニーズ)

外部：企業の環境保全活動を評価する際、維持的なコストに対応する効果を適切に評価するニーズ。

内部：環境保全活動のコストと効果の対比において、維持的なコストに対応する効果を適切に評価するニーズ、環境保全コストを適切に管理し、より効率的な環境保全活動を行うニーズ。

維持的コストについて

維持的コストとは、過去の環境負荷の削減状況を維持するためのコストであり、法規制や協定を遵守するために一定レベルを維持するためのコスト、法規制の有無に関わらず過去の環境負荷の水準を維持するためのコストがある。

### ストック情報（環境資産・環境負債）の反映

これまで積極的な環境保全活動を展開してきた企業ほど、新たな環境保全活動による単年度の環境負荷の低減効果は小さくなる傾向にある。そこで、環境会計をフローとして捉えるだけでなく、過去の環境保全活動の成果や環境保全のための支出をストックとして捉えるため、環境資産・環境負債の考え方を検討する。

また、環境負債を検討する際には、企業が直接的な経済的損失を被らず、社会全体が損失を被った場合についても検討することが望ましい。

#### （具体的課題）

- 過去の環境保全投資の結果を示す手法の検討
- 将来の環境リスクについて、現時点における状況を示す手法の検討
- 環境資産と環境負債の関係のあり方検討
- フロー情報と関係付けた体系の検討
- 事業活動に伴う累積的な環境損傷と社会的コストとの関係の検討

#### （課題への対応方法）

外部及び内部：環境保全当市の累積結果の開示のあり方の提示

研究報告の紹介

#### （背景となるニーズ）

外部：環境保全活動を評価する際、過去の環境保全活動の功績を適切に評価するニーズ。

内部：環境保全のための設備投資とその効果の関係を適切に評価するニーズ。

#### 社会的コストについて

現行の環境会計ガイドラインにおいて定義される環境保全コストには、社会的コストの概念は含まれない。社会的コストとは、企業の経済活動の結果として発生する環境負荷を外部不経済として社会が負担しているコストのことである。

### 環境会計における事業活動に伴う環境負荷総量の取扱いの検討

環境会計から当該企業の環境問題への取組状況を読み取るためには、環境保全コストと環境保全効果の対比だけでは必ずしも十分ではなく、環境保全効果を環境負荷の総量と対比して理解することも不可欠である。環境保全効果は当年度の環境負荷量と基準年の環境負荷量との差額として定義されているので、環境保全効果の算出根拠となった環境負荷量情報をどのように連携させて開示するかを検討する。

( 具体的課題 )

- 環境会計における環境負荷総量の開示のあり方の検討

( 課題への対応方法 )

外部：環境会計における環境負荷総量の開示のあり方の提示

( 背景となるニーズ )

外部：環境保全活動を評価する際、現行のガイドラインの環境保全効果だけでなく環境負荷総量と併せて適切に評価する

( 2 ) ガイドラインの標準化に関する課題

#### **ガイドラインの標準的部分の抽出**

環境会計の比較可能性を向上させるため、外部報告用のガイドラインの策定とその標準化について検討する。ここでいう標準化とは、ガイドラインの中で、全ての企業が準拠することを前提としたミニマムスタンダードを示すものである。また、外部報告用のガイドラインの策定においては、より具体的に環境保全コスト及び効果の認識、測定、公表の方法を示す。但し、企業独自の環境会計の取組を阻害しない配慮が必要である。

( 具体的課題 )

- 外部報告用ガイドラインのあり方の検討

( 課題への対応方法 )

外部：外部報告用ガイドラインの策定

( 背景となるニーズ )

外部：環境会計のより厳密な企業間比較を行うニーズ。

#### **グローバルスタンダードの形成**

環境会計に関する国際動向との調和を図り、日本企業において取り組まれている環境会計の国際的な認知度を高めることは、企業の環境保全活動のさらなる推進において有益と考えられる。グローバルスタンダードの形成に貢献するため、海外の環境会計に関するガイドラインの動向に注目し、わが国の環境会計の取組を海外へ発信し、国際動向との調和に関する検討を進める。

( 具体的課題 )

- 日本における環境会計の海外発信と国際動向との調和に関する検討

( 課題への対応方法 )

外部報告用ガイドラインの策定

( 背景となるニーズ )

外部：日本における環境会計の進展を海外に発信し、国際社会に協力するニーズ。

### 1 - 3 各論の課題

#### (1) 現行ガイドラインの考え方をより精緻化するもの

##### 集計範囲及び算定方法等の基準の明確化

###### ア) 環境保全コスト

現行のガイドラインでは、環境保全コストの集計範囲や算定方法の考え方に恣意的な部分が多くあるため集計結果の分析が困難となっている。よって、「環境保全」の範囲を検討し、環境保全コストの集計対象の範囲を明らかにすることで、目的基準による環境保全コストの把握、差額コストの明確な把握を可能にする。なお、環境保全コストの集計の恣意性を可能な限り排除すべきとの意見があるが、100%環境目的のコストを切り出すことは難しく、実務上のニーズを踏まえた上での検討が必要である。

###### ( 具体的課題 )

- 集計対象範囲及び算定方法の基準の明確化にむけた検討

###### ( 課題への対応方法 )

外部：目的基準による環境保全コストの範囲、差額集計のあり方の提示

外部：特に環境保全コストの集計における恣意性を排除したより厳密な環境保全コストの算定方法の提示。または恣意性の含まれる環境保全コストの明示。

###### ( 背景となるニーズ )

外部：環境保全活動を評価する際、環境保全コストの企業間比較や時系列での比較をするニーズ。

内部：環境保全コストをより明確に捉え、時系列で比較するニーズ。

###### イ) 環境保全効果

「事業者の環境パフォーマンス指標ガイドライン」が発行されているものの、環境会計における環境保全効果として用いられている指標は企業間で差異があり、より共通的な環境保全効果の指標について検討する必要がある。

また、製品使用時・廃棄時の環境保全効果を測定することは困難であり、算定方法における使用状況や廃棄条件等については仮定が設けられるため、算定結果に不確実さが含まれる。よって、環境会計の利用者に誤解を与えないような前提条件の公表方法を検討する。検討のポイントには、事業活動に伴う製品・サービスの使用時・廃棄時の環境保全効果の位置づけの明確化、一般的な算定基準の設定等がある。

###### ( 具体的課題 )

- 環境保全効果の指標のあり方の検討
- 製品の使用時、廃棄時における環境保全効果の算定方法の検討



(課題への対応方法)

外部：算定の基本的考え方と開示方法の提示

(背景となるニーズ)

外部：消費者やユーザーが製品・その他の環境保全効果を評価するニーズ。

内部：製品使用時の環境保全効果の指標を明らかにすることで、環境目的・目標の設定、環境配慮型製品等の開発の効果を測定するニーズ。

ウ) 経済効果

環境保全対策に伴う経済効果を把握することは、企業が環境保全活動に関する意思決定を行う上で有用である。現行のガイドラインでは推定的効果の算定方法が十分に示されていないため、企業の内部活用における経済効果の範囲の拡大と具体的な測定方法を検討する。

また、推定的効果を外部公表することについて、その有益性を検討し、環境会計の利用者に誤解を与えないような公表方法を検討する。ここでの検討のポイントは、推定的効果の位置づけの明確化、認識や測定の基準の設定等である。

(具体的課題)

- 推定的効果の対象範囲、算定方法の検討

(課題への対応方法)

外部：算定の基本的考え方と開示方法の提示

内部：推定的効果の活用手法の紹介

(背景となるニーズ)

外部：膨大な環境保全コストに対して、相当の経済効果を把握したいというニーズ。

### 環境会計の内部活用

現状では、企業内部において環境会計が十分に利用されていないことを踏まえ、内部活用を促進する必要がある。よって、内部活用のための集計フォーマットのあり方とその活用方法について検討する。なお、環境保全投資の意思決定手法等の様々な内部環境会計手法を網羅的に示すことを主目的としない。ここでの検討のポイントは、内部活用のための集計フォーマットと外部報告用フォーマットとの関係を明確にすることである。

(具体的課題)

- 外部報告と内部活用の基本的考え方の検討
- 内部集計結果の外部報告情報へのリンク方法の検討

(課題への対応方法)

内部：内部集計用フォーマットの提示

海外のガイドラインにおける内部活用手法(例えば UNDSO 等)の紹介  
環境保全投資に対応する経済効果の評価手法の紹介

(背景となるニーズ)

内部：効率的な環境保全コスト管理を促進するためのツールへのニーズ。

### 連結での開示

企業を単体ではなく子会社、関連会社も含めた連結グループ全体として評価するため、環境会計についても連結ベースの集計、開示を求める動きが見られる。既に連結ベースでの環境会計を開示する企業もあるため、先行事例を参考にしつつ、対象範囲や手法について検討する。

#### ア) 連結の範囲

- 連結での組織範囲の決定における基本的考え方の検討

(課題への対応方法)

外部：基本的考え方と複数の手法の提示

(背景となるニーズ)

外部：企業の環境会計の対象範囲の明確化へのニーズ。

#### イ) 集計方法

- 連結グループ内での取引による、環境保全コスト及び経済効果の消去についての考え方の検討
- 連結グループ内での取引による、環境保全効果の消去についての考え方の検討

(課題への対応方法)

外部：基本的考え方と複数の手法の提示

(背景となるニーズ)

外部：企業の環境会計の対象範囲の明確化へのニーズ。

(2) 現行ガイドラインに新たな考え方を導入するもの

**環境保全効果の統合指標**

ア) 環境保全効果の統合指標

環境保全効果の指標は、個別環境領域の単位(二酸化炭素(CO<sub>2</sub>)排出量、硫黄酸化物(SO<sub>x</sub>)排出量、廃棄物発生量等)によって示されるため、昨今ではこれを統合して活動全体の効果を表現する動きがみられる。しかし、すべての環境保全効果を単一の指標に統合すべきかどうかは検討の余地があり、これらの指標の統合に用いられる係数の設定の考え方にはばらつきがある。そこで、化学物質対策や地球温暖化対策等の分野別の統合、及び単一指標への統合について、それぞれのメリットとデメリットを検討し、さらに基準の共通化の可能性について検討する。

(具体的な課題)

- 環境保全効果の統合指標のあり方についての検討
- 環境保全効果の統合指標の設定方法の検討

(課題への対応方法)

外部及び内部: 研究報告の紹介、各社における指標の設定と活用方法の事例紹介

(背景となるニーズ)

外部: 企業全体としての環境保全効果の進捗を評価するための分かりやすい指標へのニーズ。

内部: 自社の環境配慮の取組の進展度合いを評価する際の分かりやすい指標へのニーズ。

イ) 環境効率性

環境保全コストと環境保全効果の関係性を高める上で、環境効率に関する検討が必要である。そこで、環境効率性(=付加価値/環境負荷)の考え方に、環境会計を有効に連携させるための指標のあり方を検討する。

(具体的な課題)

- 環境効率性の概念を用いた指標の設定方法の検討

(課題への対応方法)

外部及び内部: 研究報告の紹介、各社における指標の設定と活用方法の事例紹介

(背景となるニーズ)

外部: 環境保全効果を環境保全コストや、売上高、利益等と対比させることで企業全体を評価するニーズ。

内部: 環境効率性の指標を得ることで、取組の優先順位を判断するニーズ。

#### ウ) 環境保全効果の貨幣換算

環境保全効果については貨幣換算の事例が多く紹介されているが、貨幣換算の係数の設定や考え方にばらつきがある。そこで、貨幣単位による評価の位置づけを明確にした上で、ガイドラインとして統一的な基準を定めるべきかどうか、また必要な場合にはどのような方法がよいかを検討する。

##### ( 具体的な課題 )

- 環境保全効果の貨幣単位による評価のあり方の検討
- 貨幣換算の方法の検討

##### ( 課題への対応方法 )

外部：研究報告の紹介、各社における指標の設定と活用方法の事例紹介

##### ( 背景となるニーズ )

外部：企業の環境保全効果をより分かりやすくするニーズ。

内部：社内の様々な部門が自社の環境保全効果を理解し、経営上の意思決定や業績評価に役立てたり、環境保全対策の効率性を評価するニーズ。

#### 環境ビジネス

環境会計を公表する企業には環境ビジネスに取り組んでいる企業が多いが、環境会計の枠組みの中で、環境ビジネスの扱いは明確にされていない。

環境ビジネスのコストを現行のガイドラインにおける目的基準によって抽出すると、環境ビジネスに関わるすべてのコスト全体が環境保全コストとして捉えられる可能性がある。そこで、環境ビジネスにおける環境保全コストの範囲の設定、効果の範囲、測定方法について検討する。

#### ア) コスト

##### ( 具体的な課題 )

- 環境ビジネスの定義の明確化
- 環境ビジネスにおける環境保全コストの範囲、測定方法の検討

##### ( 課題への対応方法 )

外部：基本的考え方、手法の提示、別枠での開示のあり方の提示

##### ( 背景となるニーズ )

外部：企業の環境ビジネスによる環境保全効果を環境会計の枠組みの中で評価するニーズ。

## イ) 環境保全効果

(具体的な課題)

- 環境ビジネスによる環境保全効果の範囲、測定方法の検討

(課題への対応方法)

外部：基本的考え方、手法の提示、別枠での開示のあり方の提示

(背景となるニーズ)

外部：企業の環境ビジネスによる環境保全効果を環境会計の枠組みの中で評価するニーズ。

## ウ) 経済効果

(具体的な課題)

- 環境ビジネスによる経済効果の範囲、測定方法の検討

(課題への対応方法)

外部：基本的考え方、手法の提示、別枠での開示のあり方の提示

(背景となるニーズ)

外部：企業の環境ビジネスによる環境保全効果を環境会計の枠組みの中で評価するニーズ。

## 財務会計との連携

財務会計の手法(項目の分類や算定手法等)を環境会計の集計とリンクさせることにより、環境会計と財務会計の集計作業の統合の可能性について検討する。

(具体的な課題)

- 財務会計と環境会計の連携についての検討
- 集計作業における連携方法の検討

(課題への対応方法)

外部及び内部：財務会計の項目に則した環境会計の項目の設定

(背景となるニーズ)

外部：企業評価に財務面だけではなく、環境面を組み込むニーズ。

内部：環境会計の集計に伴う人的、時間的コストを低減するニーズ。

## 排出量取引の取り扱い

排出量取引が行なわれた場合、現行のガイドラインでは取引で発生したコストの環境会計上の取り扱いが明らかにされていない。排出量取引に関わる制度の動向や実務の状況に配慮しつつ、環境会計における取り扱い及び集計方法について検討する。

(具体的な課題)

- 環境会計における取り扱いの検討
- 集計方法の検討

(課題への対応方法)

外部及び内部：基本的考え方、手法及び開示のあり方の提示

(背景となるニーズ)

外部：排出量取引の実績を環境会計の枠組みの中で評価するニーズ。

内部：排出量取引のコストを把握し、管理するニーズ。